

《研究ノート》

## 会計的コントロール論省察

### ～現代管理会計の桎梏～

和田 淳 三

#### I. 序 言

現代管理会計の収容する領域は多彩であり、例えるなら万華鏡の様相を呈するとしても過言ではない。このような表現の根底には当該領域の積層する史的生成プロセスを考慮しても、否定し難く通貫する対象が存在する。本稿で採択した副題にある「桎梏」とは、まさにこのことの積極性を強調する現代的混迷が拡大されていることに依る。通底する対象とは、組織経営を必然とする「付加価値」創造に関わる説得方法である。これを粗除して企業会計の社会的および私的機能を論ずる資格は露出すべくもない。いわんや組織経営における管理機能の重要局面を担うと自称する管理会計にあっては不可避であろう。視角の明晰を狙うならば、やはり企業会計の本旨とする、組織経営における間接的管理機能の「間接性」の来歴を辿ることが当面の課題となり、本小論では殊に「間接性」を解く秀逸な現象である固定費管理の現代的所作を探索することにより、冒頭の万華鏡の意について多少なりとの具象化を図りたいと考える。

現代管理会計を解説するキーワードは、戦略的マネジメント・コントロール・システムおよび組織能力評価である。マネジメント・コントロール・システム（以下、MC）自体は、累積する経営および管理会計域で過去半世紀におよぶ研究累加によって少なくとも非常にこなれた対象となっている。R. N. Anthony 他多数の論者により、経営管理システムの中核としての地位を揺るぎないものとして、そこから汲み出すべき論点の所在は、まさに付加価値創造プロセスの在り様に係わるマネジメント・コントロール・プロセスの設計思想である。

現代管理会計の姿態を見ようとする際、助走としての「基礎的会計理論」(ASOBAT)を選ぶこと、またそこで提唱された会計情報の多義的構造また利用者指向を基盤にした意思決定支援システムとして企業会計システムを再定義する途上で、殊に管理会計のフレームワークを収容する美味秀麗な受け皿としてMCが経営管理システムの基軸を成すとして了承されることは論をまたないところである。煎じる議論は別稿に待つとして、要点は下記に尽きる。

- 戦略的計画とMCの機能的峻別と流動化
- 財務管理としての利益計画・企業予算・原価管理手法の独自領域
- 会計情報が有する間接的管理機能の包摂対象・領域の拡大と明確化

## ・組織キャパシティ（能力）概念と付加価値創造

本稿では、希求すべき付加価値創造の担い手の存在・表象が、固定費概念を巡って光芒を放つ様を上述の諸点から試論することとする。

## Ⅱ. 戦略的計画と MC の諸相

種々の経営意思決定における、利用されるべき会計情報の属性を措定するにおいて当該意思決定モデルの構造と目的合理性を探索することにより、このことが可となる。MC が計画とコントロールの合成物であり、戦略的性格とは画された存在として当初から概念化されたことはいうまでもない。意思決定の挿入は、両者の機能的完遂を情報属性の観点から統一化する上で上首尾であったことは、H. A. Simon で充足されている。1960年代後半来、MC を理解すべき方途は、個別企業組織における合理的経営意思決定モデルの探索に過半の研究エネルギーが割かれ、属性情報として会計情報の洗練化がおこなわれてきている。

翻って、組織的意思決定が管理機能としての計画とコントロールの完遂に果たす様相を観察すると、少なくとも近代会計がその生成時からコントロール機能の主管者としての地位を長く保持してきたことを見逃して、MC を構成する意思決定モデルを管理会計の収容基盤として受容することに一抹の不安があることは否定し難いところである。会計の情報属性を確認する作業に経営意思決定モデルの確定が不可避である、という主張は会計情報が保持するコントロール機能の評定をおこなうことにより初めてその妥当性が承認される、ことである。代言すると「間接的管理（コントロール）」の吟味であろう。

ところで会計の情報属性に計画機能の含意を妥当とするならば、既に標準原価の運用に評される経営執行以前のモデルが例証として当たろう。しかし、研究積層が示すように既に原価標準設定モデルには、直接的コントロールともいべき原単位計算が開始されていることから、本来的な計画概念の範疇と離別したものと解すべきであろう。また、企業予算における需要予測装置の必備は、やはり計画とコントロールのさらなる概念洗浄を、MC の基盤理論として核心を成すものとして必須工程として俎上にすべきである。Anthony の原意を辿るならば、戦略性を有しない経営計画および経営コントロールを MC の中核管理システムとしての定義を与えながら、発展的修正として、後年、戦略的計画の後端を MC の計画機能に接合・融合することを提示している。戦略性が MC に必要不可欠な特性として要求されて来ており、経営資源の選択的利用が MC におけるこのことの浸潤の論拠であるとしている。過言でもなく、投資意思決定の他領域に対するさらなる重要性に着目してのことである。

先言したように、近代会計が有する、とりわけ管理会計のコントロール機能の自認する範囲は、おしなべて規則性、正常性、期間性を拘束要件であるとするならば MC が戦略性を加味しながら、成熟・拡大し、戦略的コントロール概念の確立に現代管理会計が奮闘する状況もあながち不当ではないことになる。コントロールの類別化である、フィード・バック・コントロールおよびフィード・フォワード・コントロール、あるいはシングル・ループおよびダブル・ループのコントロール態様の抽出が、この

ことへのエフォートである。

論点のさらなる展開は R. Simons が指摘するように、伝統的管理会計の主戦場を診断的 (diagnostic) コントロール・システムと所定し、MC の懐中における多彩なコントロールを「レバー論」と解しながら組織デザインに昇華する。このことは、Anthony 的世界の真正な継承論であろう。コントロール機能の組織的意思決定からする戦略的含意の追証は、単なる投資意思決定の重要性だけでは承知し難く、ルーティン・ワークとしての経営活動に対峙するコントロール機能の確立を保証しなければ貫徹されないだろう。R. Simons のコントロール・レバーによる MC の現代性は一つの徽章としてこのように思案されるべきであろう。

本節の主題である「間接的管理 (コントロール)」と MC の連関には、不可避的にコントロール対象の吟味をさらに要求することが至当であろう。伝統的管理会計の別姿態として、「責任会計」を論ずることは承知される筈であるが、責任は経営任務を担う人的実態にその根源を有する。果たして会計的コントロール機能に人的実態を収容可能・不能の当否が問われる。少なくとも、会計的コントロール機能は、これを業績評価 (performance evaluation) として、組織態様に応じた利益差異分析・原価差異分析に終息させながら体系化のプロセスを辿ってきた。銘記すべきは、希求されるべき付加価値実現に不応するコントロール対象は、すべからず人的実態を通じて完遂されるべき組織活動であり、会計の実態ではないことである。ここに間接的コントロールの含意が存在する。MC における会計的コントロールは、その対象把握に際して、人的実態を反映する組織構造と離反することは如何なる言質をもっても抗することは不可能である。

### Ⅲ. 固定費とコントロール機能

固定費管理は、会計的コントロールとりわけ管理会計のコントロール機能を吟味する領域として有用である。製造間接費の認識と計測の確立を契機としながら、字義通りの間接性を表現すべく、組織活動における付加価値創造プロセスの主体的実在を会計的コントロール機能の範疇に収容してきた。巧妙な展開の例証はその膨大さにおいて引用するにいささか躊躇を覚えるが、製造間接費の標準化および製品原価計算への導入がこれであり、予算的コントロール・・・変動予算・・・を経由して、発生態様からする固定的性格の抽出と会計的利益への対応関係を確立していることを指摘しておけば十分であろう。

固定費を巡る管理的範疇は、貢献利益策定に核心を置いてきたが、経営意思決定モデルが主役に勇躍後は、伝統的原価論および費用論の枠組みから外れ意思決定に依存し、把握され、発生実態とは間隙を徐々に拡大してきた。すなわち、固定性概念が流動性を包含する必然性、不可避的要求と解することも可能な様相を組織活動の内実に見出してきたことである。固定費の管理 (コントロール) 機能は、創出される付加価値を会計的利益 = 差額・貢献額の実現によって、その有効性を判じる。したがって、流動性を収容することの手段的拡張は、本来的な「潜在用役可能性 (service potentials) = 資産」として固定費概念を拡張することに他ならない。MC における会計的コントロールの対象は、人的実態から生ずる付加価値を業績として把握すると指摘したが、固定費をこのような視角から過不足なく

論ずることの当否は、差し当たり下記の諸点に依るであろう。

- 固定費と組織活動量（business volume）変化が対応すべき合理性
- 戦略的含意を収容する MC における固定費の自立性
- キャパシティ（組織能力）コストと固定費の相互規定の合理性

組織活動に投入され、潜在用役可能性を有する対象は経営資源である。経営における資源的範疇は、その本源的特徴を流動性に見出すことは困難ではない。少なくとも付加価値実現プロセスが作動する場として、企業組織（組織グループとしても差し支えない）内あるいは市場組織内の相違を考慮しても懸念は生じないであろう。元来固定性と評される該当能力は、投じられた、本来用役可能性を有する対象が付加価値実現への寄与・貢献度の測定不能性に依存しているからである。したがって、このことが、会計的コントロール機能からするとアイドル・キャパシティ・コスト（不働能力費）としての史的表現を生み出してきたのである。

固定費、いわんや不働能力費をコントロールすることをもって、会計的コントロール機能の有用性を問うべきではなく、対象として、潜在用役可能性を内含するものを認識・測定することの困難性を、コントロール機能の拡充をもって対処する枠組みが、MC を理論基盤として援用することの妥当的論拠と解すべきである。

McNair = Vangermeersch では、キャパシティ・コストおよび不働費を巡る会計的コントロール論について、1900年から現代に至る論点を通観しながら、財務諸表への適用⇒製品への適用⇒マネジメントへの適用へと纏めており、付加価値実現に貢献するキャパシティの認識・測定の、組織内での不可能性を承認しつつ、固定費＝キャパシティ・コストの外部依存性の合理性を価値実現の観点から提起している。一応の承認すべき事項は、会計的コントロールの機能性を吟味する作業では、元来コントロール機能は、対象の変移を問わず、付加価値実現への貢献度によって解釈すべきこと、また固定性から流動性へと概念的変遷を厭わないことに依存することに注視すべきである。

MC での会計的コントロールの姿態は、機能と対象から特徴付けると、差額として把握・測定されるキャパシティ（組織活動を可能にする利用可能な経営資源）コストから検討する限り、それ自体独立的なものではなく、相対的な、すぐれて付加価値実現度合いに応じるものとして観察すべきであろう。生産能力論からする有形固定資産群の役割に比する今日的な無形資産群（intangibles）の有用性への遷移に関わりなく、会計的コントロールの間接性に注視し、かつその見返りとしての統合性に留意すべきである。

大下が ABC（活動基準原価計算）について、「活動」や「価値」概念を「戦略的言語」とし、「費用」や「原価」を「会計言語」と解すれば、両者の異質性の解消は MC の不可欠な作業である、とすることも肯定しうる。

#### IV. MC と会計的計画機能

本論で残された箇所は、会計的計画機能とMCの関係性であろう。会計的コントロール機能に比すべき計画機能について、爾来、企業予算にその代表例をみることができる。いわゆる利益管理を構成する、利益計画と企業予算の接合と分離の議論が存在する。組織全容を収容する利益計画思考と、これの続編である。計画利益を実現すべく個々の組織／部門活動を基盤として、見積財務諸表群を経由し、目標利益実現に邁進する会計的コントロール思考の異同がこれである。詳述は避けるが、会計的コントロールとMCの在り様を探索することからは、殊更に当該異同を問うことによる利益はないものとして差し支えないだろう。すなわち、利益計画における計画機能の発揮は、既に会計的コントロール様式を内蔵したことにより可能となっており、計画機能自体がコントロール対象の相違を超えて、既存の会計的コントロールの機能展開を、個々の組織階層における業績評価を目的とすること、これである。

MCにおいて示される計画機能とコントロール機能の融合と分離は、経営意思決定におけるモデル群において考慮されることが必要であり、このことが、現代管理会計に万華鏡の多彩さを発揮させている一つの原因である。先述したごとく、MCに戦略性を収容することによって、投資計画の挿入が可能になり、まさに組織目標実現の日程計画が稼働することになる。このことは、MCにおける計画機能として了とすることが妥当であろう。ここから、業績評価というべきコントロール機能の稼働始点が見え始めるのだが、障害とすべきは、投資意思決定モデルの多様性である。資源配分機能を主旨とする投資意思決定は、従来、資本予算として会計的コントロールの体系内に含まれていたものとは異なるとみることが妥当である。業績評価を実現する会計的コントロール機能を超える地点にのみその可能性を想定することができる。

既述のキャパシティに関与することが、投資意思決定の極意であるが、会計の様式では差額・貢献度合いの相対的・比較可能性をのみ本義とせざるを得ない。換言すると、投資意思決定の挿入によるMCの戦略性の収容は、それ自体会計の計画機能を否定する様相を示威することになろう。戦略的投資意思決定は、差額概念および期間概念によっては、認識・測定が不可能であることを再度強調しておく必要があろう。

Kaplan = Norton が提示するバランスト・スコアカード (BSC) では、周知の如く、財務の視点・顧客の視点・内部管理の視点・学習と教育の視点の4群からなる業績評価システムを採用し、組織理念および戦略的計画システムを、議論の埒外としている。戦略マップ (SM) では、この4群から成るスコアカードの評価詳細を合理的に形成し、具体的に説明するものと位置付けている。BSCがMCとして、すなわち比類すべき基盤的フレームワークとして了解することについての当否は、別稿に譲るが、会計的コントロール機能の拡張を実現可能なシステムとして把握していることは了承できよう。すなわち、非財務指標の導入および戦略性の吟味を経た差額・貢献概念のリファインである。やはり、ここでも会計の計画機能の強調はおこなわれておらず、コントロール対象の変化に応じたシステム設計であり、Simmons 的 MC とは異なるとみることが妥当である。

## V. 結 言

本稿では、MC を理論基盤とする現代管理会計の特質を、会計的コントロール機能の観点から短評することに主眼をおいた。当該コントロール機能は、伝統的管理会計を彩る業績評価システムとして稼働させる必須機能である。現代管理会計が、戦略性を収容しつつある MC (戦略的 MC と称される) をさらに咀嚼しながら、「桎梏」を乗り越えながら成熟と拡張を自家葉籠中のものとする事の当否は、今暫く慎重な考察を必要とするだろう。

固定費およびキャパシティの現代的様相と同時に要求されている認識・測定プロセスは、維持されてきた会計的コントロール機能と様式に大きな変革が必要であることを示唆している。また会計的計画機能が、戦略的 MC における戦略的実行計画設定のコア手法としての妥当性を確保するか否かについては、やはり会計的コントロール機能の更なる考察が不可欠である。

Parker が指摘する様に、経営管理システムにおける「コントロール」機能は他の経営管理機能に依存している限り、管理会計の「コントロール」機能は経営管理論の「レプリカ (複製)」でしかない、ことは再度銘記すべきであろう。

触れることができなかったコントロール機能の最終的担い手である、報告 (accountability) プロセスがある。別稿に譲りたい。

### 【参考・引用文献】

- 大下丈平 (2009) 『現代フランス管理会計～会計、コントロール、ガバナンス～』中央経済社  
 丸田起大 (2005) 『フィードフォワード・コントロールと管理会計』同文館出版  
 American Accounting Association (AAA) (1966) *A Statement of Basic Accounting Theory*  
 Anthony, Robert N. (1965) *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, H.B.S.Press  
 Anthony, Robert N. (1988) *The Management Control Function*, H.B.S. Press  
 Anthony, Robert N. and Vijay Govindarayan (2001) *Management Control Systems*, 10<sup>th</sup> ed., McGraw-hill  
 Berry, A.F. and Otley, D.T. ed., (1998) *Management Control Theory*, Ashgate  
 Chapman, C.S. ed. (2005) *Controlling Strategy: Management, Accounting, and Performance Measurement*, Oxford University Press  
 Kaplan, Robert S. and Norton, D.P. (2001) *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Competitive Environment*, H.B.S. Press  
 Kaplan, Robert S. and Norton, D.P. (2004) *Strategy Maps*, H.B.S. Press  
 Kaplan, Robert S. and Norton, D.P. (2008) *The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*, H.B.S. Press  
 McNair, C.J. and Vangermeersch, R.V. (1998) *Total Capacity Management: Optimizing at the Operational, Tactical, and Strategic Levels*, FAR  
 Parker, Lee D. (1986) *Developing Control Concepts in the 20<sup>th</sup> Century*, Garland  
 Simons, R. (2000) *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice Hall  
 Simons, R. (2005) *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*, H.B.S. Press

## **A Sketch on Accounting Control** ～ From the Standpoint of Management Accounting Theory ～

Junzo Wada

This Note focuses on Management Control Systems and Accounting Control Function.

The assertions and reputations rely on capacity problems are crucial point of views around the control function. Whenever discussing the modern management accounting theory, the management control system are based as platform theory. But more careful analysis and regards on control function are needed for building up modern management accounting theory.